

N° 311121

M. et Mme Bertrand ~~G~~

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 8 janvier 2010

Lecture du 12 mars 2010

CONCLUSIONS

M. Edouard GEFFRAY, Rapporteur Public

M. et Mme ~~G~~ ont déposé une déclaration de revenus commune au titre des trois années 1993, 1994 et 1995 et ont déclaré les salaires perçus par Mme ~~G~~ et leurs revenus agricoles. Mais M. ~~G~~ est séparé de fait de son épouse et vit au Zimbabwe où il exerce depuis 1987 l'activité de consultant, à titre indépendant, pour le compte de l'Office national d'exportation de matériel aéronautique et de conseiller technique auprès de l'armée de l'air du Zimbabwe. Il n'a donc pas déclaré les revenus perçus à ce titre, s'estimant non domicilié fiscalement en France.

L'administration a cependant été d'un avis différent, et à la suite de l'examen de la situation fiscale personnelle des intéressés pour les années 1993 à 1995, elle a considéré que M. ~~G~~ était fiscalement domicilié en France et qu'il lui appartenait de soumettre à l'impôt l'ensemble de ses revenus de source française ou étrangère. Des sommes non justifiées inscrites au crédit de comptes bancaires en France ont alors été taxées d'office à l'impôt sur le revenu, à hauteur de près de 4,5 millions de francs pour les trois années litigieuses. Sa réclamation ayant été rejetée, M. ~~G~~ a porté le litige devant le tribunal administratif de Toulouse qui a pris acte d'un dégrèvement partiel intervenu en cours d'instance et rejeté sa demande en décharge, confirmé en cela par un arrêt de la cour administrative d'appel de Bordeaux en date du 11 octobre 2007 contre lequel M. ~~G~~ se pourvoit régulièrement en cassation.

Et il nous semble que vous pourrez effectivement faire droit au pourvoi, mais nous nous attarderons quelque peu sur les différents moyens de cassation, notamment deux pour lesquels la réponse n'est pas totalement évidente.

1. Il est tout d'abord reproché à la cour d'avoir insuffisamment motivé sa décision, dénaturé les faits de l'espèce et commis une erreur de droit en écartant le moyen tiré de la prolongation illégale de l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle au-delà du délai d'un an à compter de la réception de l'avis de vérification, fixé par l'article L. 12 du livre des procédures fiscales.

On sait que cet article impose, sous peine de nullité de l'imposition, que l'examen contradictoire de l'ensemble de la situation fiscale personnelle ne s'étende pas « sur une période supérieure à un an à compter de la réception de l'avis de vérification ». En l'espèce, M. ~~G~~ faisait valoir devant la cour que l'administration avait, bien après l'expiration de ce délai le 28 juin 1997, recueilli des informations en septembre de la même année auprès de

la mairie d'Escamps, des services d'EDF et de la Caisse nationale de prévoyance, pour connaître les conditions de souscription d'un contrat d'assurance-vie. L'administration cherchait manifestement à déterminer auprès de ces différents services la domiciliation de l'intéressé.

Mais la cour a écarté le moyen en jugeant que les investigations en cause « portaient respectivement sur l'inscription de M. ████████ sur les listes électorales, sur le nom de l'abonné aux services électrique et de gaz de sa propriété et sur les bénéficiaires du contrat d'assurance vie qu'il avait souscrit ; qu'ainsi, elles n'ont concerné ni les ressources, ni le train de vie, ni le patrimoine du contribuable et n'ont pas été utilisées pour procéder aux redressements en litige ». Elle n'a pas, ce faisant, insuffisamment motivé sa décision ni dénaturé les pièces du dossier : les renseignements recueillis ne visaient qu'à confirmer la domiciliation, et non les ressources, le train de vie ou le patrimoine de l'intéressé. S'agissant plus particulièrement des demandes de l'administration relatives au contrat d'assurance vie, celles-ci ne portaient que sur les conditions de souscription, et non sur le montant des primes ou du capital garanti. Quant à l'erreur de droit invoquée, elle nous semble exclue. Vous avez en effet jugé, par une décision Jallet (CE 1/12/2004, Jallet, RJF 2/05 n° 12, conclusions P. Collin), que la circonstance qu'un examen de la situation fiscale personnelle d'un contribuable ait été diligenté n'empêche pas l'administration d'exercer son droit de communication auprès de tiers avant, pendant ou après cet examen, étant rappelé en outre que vous jugez avec constance que l'exercice du droit de communication s'opère indépendamment de la vérification du contribuable (cf. 6 octobre 2000, n° 208765 sect., SARL Trace : RJF 12/00 n° 1497 avec chronique J. Maïa p. 895, concl. G. Bachelier BDCF 12/00 n° 139 ; CE 9 novembre 1990 n° 78795, Giral : RJF 1/91 n° 56 ; CE 23 mars 1992 n° 76586, Weber : RJF 5/92 n° 593).

2. M. Gerschel soulève ensuite une série de moyens relatifs au bien-fondé de l'imposition, et plus précisément à la question de sa domiciliation fiscale.

La difficulté est que, alors que cette question a toujours été au centre des débats, la cour administrative d'appel l'a habilement contournée, pour juger « qu'à supposer même que M. ████████ ait eu son domicile fiscal à l'étranger, comme il le soutient, il était imposable en France sur ses revenus de source française », et qu'il ne démontrait pas que les sommes litigieuses correspondraient à des revenus professionnels perçus à l'étranger et non à des revenus de source française, passibles de l'impôt sur le revenu en France en application des dispositions précitées de l'article 4 A du CGI.

Il est reproché à la cour d'avoir dénaturé les écritures qui lui étaient soumises et procédé d'office à une substitution de base légale, dès lors que l'administration n'avait jamais entendu fonder les impositions en litige sur ce motif.

Il est vrai que le motif retenu par la cour peut surprendre en première analyse, dans une affaire dont l'enjeu principal, depuis le début, est la domiciliation fiscale de l'intéressé, et où l'administration a explicitement motivé sa notification de redressements en se fondant sur l'article 4 A du CGI, qui dispose que « Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. ». La cour ne pouvait évidemment pas procéder à une substitution de base légale de l'imposition, en l'absence de conclusions de l'administration en ce sens (cf. CE 21 mars 1975, n° 85496, Section, RJF 5/75 n° 226 avec chronique p. 166 ; CE 18 janvier 1988 n° 58618, 9e et 8e ss. : RJF 3/88 n° 349). Et nous aurions quelques hésitations sur la dénaturation des écritures du

dossier, dès lors que l'administration n'a pas formellement demandé de substitution de base légale, mais s'est bornée à relever, dans un de ses mémoires, « qu'à supposer même que son domicile ait été au Zimbabwe, comme il le prétend, [M. ██████████] aurait dû déposer ses déclarations de revenus de source française au Centre des Impôts des non-résidents et à son seul nom ».

Mais nous pensons que vous devrez écarter les moyens soulevés, dès lors qu'il n'y a pas, à notre sens, de substitution de base légale. Notons tout d'abord que, quel que soit le raisonnement suivi, le résultat pour le contribuable est le même : soit M. ██████████ est domicilié en France, et les sommes en cause sont alors imposables au titre des revenus d'origine indéterminée ; soit il est domicilié à l'étranger, et les sommes sont également imposables en tant que revenus d'origine indéterminée, faute pour l'intéressé d'établir leur origine étrangère. Mais la base légale se trouverait-elle pour autant modifiée ? Nous ne le pensons pas. L'imposition des sommes litigieuses trouve son fondement légal dans les dispositions des articles L. 16 du code livre des procédures fiscales, à savoir la taxation d'office des revenus d'origine indéterminée. Ces dispositions doivent être combinées avec celles de l'article L. 69 du LPF, qui subordonne la taxation d'office au respect de la procédure de demande de justifications par l'administration. Or, vous avez précisément jugé, par une décision Sanossian (28 juillet 1999, n° 168699, Sanossian, RJF 10/99 n° 1252), que, même lorsqu'une personne est fiscalement domiciliée hors de France, l'administration peut, comme pour les personnes domiciliées en France, lui demander des justifications dès lors qu'elle a réuni des éléments permettant de penser que cette personne a disposé de revenus plus importants que ceux qu'elle a déclarés. C'est donc la même procédure résultant des dispositions des articles L. 16 et L. 69 qui s'applique, que le contribuable soit domicilié en France ou à l'étranger, dès lors que les conditions relatives à la déclaration des revenus et à l'écart entre revenus apparents et revenus déclarés sont réunies. La cour n'a donc pas, en dépit d'un détour habile, procédé à une substitution de base légale, et le moyen doit être écarté.

3. Vous pourrez également écarter les moyens tirés de ce que la cour a dénaturé les pièces du dossier, insuffisamment motivé sa décision et commis une erreur de droit en jugeant que les sommes litigieuses devaient être regardées comme des revenus de source française imposables en France, dès lors que l'intéressé n'avait pas démontré qu'elles correspondaient à des revenus professionnels perçus à l'étranger. La dénaturation n'est pas assortie d'éléments permettant de la retenir. Au contraire, toutes les pièces du dossier confirment que M. ██████████ n'a jamais été en mesure de justifier de l'origine des sommes encore en litige. Quant au raisonnement suivi par la cour, on sait qu'il appartient au contribuable qui fait l'objet d'une taxation d'office de prouver l'origine des sommes taxées comme revenus d'origine indéterminée (CE 19 avril 2000 n° 156598 : RJF 5/00 n° 597). En l'absence d'une telle preuve, vous avez jugé par votre décision Sanossian précitée, que les sommes inscrites au crédit des comptes bancaires en France d'une personne domiciliée fiscalement hors de France sont présumées d'origine française.

4. Reste donc un moyen qui vous conduira à annuler l'arrêt attaqué, si vous nous suivez toutefois pour lui donner sa pleine portée, compte tenu de son développement assez sommaire par le requérant.

M. ██████████ soutenait, devant la cour, qu'il aurait dû faire l'objet d'une imposition séparée de son épouse, dès lors que la communauté de vie était rompue depuis plusieurs années, et qu'il vivait à l'étranger avec une autre compagne. La cour a écarté le moyen au motif que l'intéressé « ne démontre pas que le montant des cotisations rappelées déterminées

sur la base du foyer fiscal qu'il forme avec son épouse et son fils, en appliquant un quotient familial de 2,5, serait supérieur à celui qui serait déterminé en retenant son seul revenu imposable avec une seule part de quotient familial ».

Il est reproché à la cour, ce faisant, d'avoir commis une erreur de droit et dénaturé les faits. La dénaturation n'est absolument pas étayée, mais l'erreur de droit est certaine.

Comme vous le savez, le 4. de l'article 6 du code général des impôts, dans sa rédaction alors applicable, prévoyait que « 4. Les époux font l'objet d'impositions distinctes : /a Lorsqu'ils sont séparés de biens et ne vivent pas sous le même toit ; /b Lorsqu'étant en instance de séparation de corps ou de divorce, ils ont été autorisés à avoir des résidences séparées ; c/ Lorsqu'en cas d'abandon du domicile conjugal par l'un ou l'autre des époux, chacun dispose de revenus distincts ». Le contribuable peut donc demander à faire l'objet d'une imposition distincte, sous réserve qu'il apporte la preuve qu'il se trouve dans une de ces trois situations (CE 9 janvier 1985 n° 41267, 9e et 7e ss. : RJF 3/85 n° 344 ; CE 26 juin 1992 n° 71256, 8e et 9e ss. : RJF 8-9/92 n° 1093) et que ses conclusions tendent bien à une décharge d'imposition (CE 28 septembre 1988 n° 50514, 8e et 7e ss. : RJF 11/88 n° 1265). Mais rien ne l'oblige en revanche à démontrer ou même à alléguer que l'imposition, dans le cas de l'imposition commune, excéderait celle résultant de l'imposition séparée. Notons d'ailleurs que, devant le tribunal administratif, l'administration fiscale avait produit les calculs pour l'année 1994, qui faisaient apparaître un montant total d'imposition légèrement moindre en cas d'imposition séparée qu'en cas d'imposition commune. La cour a donc ajouté une condition non prévue par la loi, et vous pourrez annuler l'arrêt pour erreur de droit.

Vous pourrez ensuite, dans les circonstances de l'espèce, régler l'affaire au fond.

Si vous nous avez suivi sur l'examen des moyens de cassation, vous pourrez écarter les moyens tirés de l'irrégularité de la procédure d'imposition et relatifs aux renseignements que l'administration aurait collecté en dehors du délai d'un an laissé pour l'examen contradictoire de la situation fiscale personnelle.

Vous devrez ensuite vous prononcer sur le bien fondé des impositions litigieuses, c'est-à-dire successivement sur la question de la domiciliation fiscale de l'intéressé et sur l'origine de ses revenus, comme vous y invite la rédaction de l'article 4 A du CGI, aux termes duquel « Les personnes qui ont en France leur domicile fiscal sont passibles de l'impôt sur le revenu en raison de l'ensemble de leurs revenus. / Celles dont le domicile fiscal est situé hors de France sont passibles de cet impôt en raison de leurs seuls revenus de source française ».

S'agissant de la domiciliation fiscale de M. G██████, tout d'abord, nous n'avons guère de doutes pour considérer que l'intéressé n'était pas fiscalement domicilié en France. Il résulte du 1 de l'article 4 B du code général des impôts que sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'article 4 A les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal, celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire et celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques. En l'espèce, M. G██████ ne remplit aucune des deux premières conditions : il n'est pas contesté qu'il vit au Zimbabwe depuis le début des années 80, ne faisant que des séjours très épisodiques en France dans la propriété familiale. Il est de même constant qu'il exerce ses seules activités professionnelles dans ce pays, où il vit en concubinage avec une autre personne que son épouse, qu'il a d'ailleurs épousé en 2002 après son divorce. Il ne fait donc

guère de doutes que M. G..., que ce soit sur le terrain des activités professionnelles ou sur celui du centre de ses intérêts familiaux, ne peut être regardé comme domicilié en France, quand bien même il continuait à gérer avec Mme G... leurs intérêts communs, et notamment la gestion des terres familiales.

Faisant application des dispositions du second alinéa de l'article 4A du CGI que nous vous avons rappelé, vous jugerez donc que M. G... n'était imposable que sur ses seuls revenus de source française. Mais, comme nous vous l'avons indiqué au stade de l'examen du pourvoi en cassation, il appartient au requérant, fût-il fiscalement domicilié à l'étranger, d'établir l'origine des sommes injustifiées figurant au crédit de ses comptes bancaires en France. Or, en l'espèce, M. G... se contente de soutenir que les sommes litigieuses proviennent des rémunérations perçues au titre de son activité de consultant au Zimbabwe, du rapatriement des économies qu'il a réalisées sur ces revenus et du remboursement de ses frais professionnels, mais sans apporter aucun élément de preuve. L'administration était donc fondée à imposer les sommes en cause comme des revenus d'origine indéterminée.

Reste donc la demande du requérant tendant à ce que l'administration procède à une imposition séparée. Dès lors que M. et Mme G... apportent la preuve qu'ils ne vivent plus sous le même toit et qu'il est constant qu'ils sont séparés de biens, les deux époux devaient bien faire l'objet, de plein droit, d'une imposition distincte, conformément aux dispositions du 4 de l'article 6 du CGI dont nous vous avons rappelé les termes. Vous jugez en effet, que les époux séparés de biens qui résident séparément de manière durable (sur cette condition, cf. CE 2 juin 1989, Avril n° 63600, RJF 8-9/89 n° 911), doivent être imposés distinctement alors même qu'ils auraient agi de concert pour la gestion d'intérêts matériels et patrimoniaux communs (cf., pour une situation très comparable, CE 25 avril 2003 n° 181719, 8e et 3e ss, min. c/ Krupa : RJF 7/03 n° 796, aux conclusions du président Bachelier). M. G... avait donc droit à une imposition séparée des sommes litigieuses, et vous devez donc, prononcer la réduction des suppléments d'imposition mis à la charge de M. G... résultant de l'application d'une imposition séparée.

Et PCMNC à l'annulation de l'arrêt du 11 octobre 2007 de la cour administrative d'appel de Bordeaux, à la réduction des suppléments d'impôts sur le revenu assignés à M. G... au titre des années 1993, 1994 et 1995 à hauteur du montant résultant de l'application à celui-ci du régime d'imposition séparée, à la réformation du jugement du tribunal administratif de Toulouse du 6 avril 2004 dans cette mesure, à ce que soit mise à la charge de l'Etat le versement à M. G... d'une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative et au rejet du surplus des conclusions de la requête de M. G....